Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 32060 du rôle
Inscrit le 18 février 2013

Audience publique du 10 mars 2014

Recours formé par
Monsieur ... et Madame ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
ainsi que contre un bulletin de l'impôt sur le revenu émis par l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 32060 du rôle, déposée le 18 février 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-François STEICHEN, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-…, tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision du 25 janvier 2013 du directeur de l'administration des Contributions directes ayant déclaré non fondée leur réclamation à l'encontre du bulletin d'imposition sur le revenu du 8 février 2012 pour l'année d'imposition 2010 émis par le bureau d'imposition de Mersch de l'administration des Contributions directes, ainsi que du prédit bulletin d'imposition sur le revenu du 8 février 2012 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 mai 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 12 juin 2013 par Maître Jean-François STEICHEN pour compte de Monsieur ... et de Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions critiquées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Maître Jean-François STEICHEN et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Paul REITER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 mars 2014.

En date du 8 février 2012 le bureau d'imposition de Mersch de l'administration des Contributions directes émit à charge de Monsieur ... et de Madame ..., ci-après « *les époux ...* », un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010.

Les époux ... firent introduire en date du 12 mars 2012 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », à l'encontre dudit bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, ladite réclamation critiquant le bulletin d'impôt sur le revenu pour les avoir imposés au titre d'un bénéfice de spéculation réalisé suite à une vente de terrains effectuée avant l'écoulement d'un délai de deux ans à compter de leur acquisition dans le cadre d'un remembrement.

Par décision du 25 janvier 2013, n° C 17449 du rôle, le directeur confirma le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010 et rejeta la prédite réclamation comme non fondée pour les motifs suivants :

« *Vu la requête introduite le 14 mars 2012 par Maître Jean-François Steichen au nom des époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2010, émis le 8 février 2012 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir imposé un bénéfice de spéculation dégagé lors de l'échange de deux terrains sis à ... ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

<u>en fait</u>

Considérant que les réclamants avaient acquis un premier terrain sis "..." à ... avec le numéro cadastral ... suivant acte de vente en date du 26 octobre 1989 et un second terrain sis rue ... à ... avec le numéro cadastral ... suivant acte de vente daté au 6 novembre 1991 ;

Considérant que les réclamants ont apporté, entre autres, ces terrains dans un projet de lotissement de terrain à bâtir au lieu-dit "..." à ... en vertu d'un acte de remembrement reçu le 23 décembre 2009 par le notaire instrumentant ;

Considérant que suivant cet acte de remembrement, les réclamants ont apporté des terrains ayant une superficie totale de 24 ares 64 centiares estimés à la somme de ... euros; que la superficie totale des terrains reçus en contrepartie (formant les nouveaux numéros cadastraux ..., représente 24 ares 81 centiares estimés à la somme de ... euros ;

Considérant que le réclamant a également apporté sa moitié indivise d'un terrain d'une contenance de 15 ares 77 centiares estimé à la somme totale de ... euros de sorte que la valeur totale des terrains apportés au projet de lotissement s'élève à ... euros et celle des lots attribués à ... euros ;

Considérant que cet échange de terrains avait dégagé, en 2009, une plus-value en vertu de l'article 99ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) laquelle avait été transférée, sur demande du réclamant, conformément au règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102 alinéa 8 L.I.R (transfert des plus-values); que l'imposition de l'année 2009 n'avait d'ailleurs pas été contestée par le réclamant ;

Considérant que les réclamants ont vendu en date du 26 novembre 2010 un terrain à bâtir sis à ... inscrit au cadastre avec les numéros ... contenant 2 ares 85 centiares respectivement 1 are 1 centiare au prix de ... euros; que cette vente aurait été effectuée "pour couvrir en partie la part leur revenant dans le financement des travaux d'infrastructure pour la réalisation du lotissement" ;

Considérant que le bureau d'imposition a imposé le produit de cette vente sur base d'un bénéfice de spéculation en vertu de l'article 99bis LI.R. ;

en droit

Considérant qu'aux termes de l'article 102 alinéa 1a L.I.R. l'échange de biens est à considérer comme cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange; que le prix de réalisation du bien donné en échange correspond à sa valeur estimée de réalisation ;

Considérant que les réclamants ne contestent pas la signature, en date du 23 décembre 2009, d'un acte notarié intitulé « acte de remembrement »; qu'ils estiment cependant, qu'en l'espèce, ils n'ont pas procédé à un réel remembrement en arguant que les propriétaires des terrains auraient gardé leurs parcelles ;

Considérant cependant que cet échange de terrains en vertu d'un acte de remembrement a été réalisé en 2009; que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009, y inclus la fixation d'une plus-value dégagée ainsi que le transfert de cette dernière, accordé par le bureau d'imposition, a été émis le 1er juin 2011 de sorte que l'imposition de l'année 2009 est coulée en force de chose décidée ;

Considérant à titre superfétatoire qu'en vertu de l'article 63 de la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain, dont les réclamants font aussi référence dans leur requête, le remembrement urbain est une opération d'exécution d'un plan d'aménagement général ou particulier qui consiste à remodeler un parcellaire existant de façon à le faire concorder aux dispositions du plan d'aménagement à réaliser; qu'il est clairement mentionné dans l'article 64 de la même loi que les fonds sont tous réunis (apportés) en une seule masse pour être recomposés (attribués), après prélèvement des terrains destinés à des usages publics, conformément au plan d'aménagement couvrant la surface à remembrer; que les nouveaux lots sont répartis, dans la mesure du possible sans changement de situation ;

Considérant qu'un remembrement est une opération foncière consistant en la réunion volontaire ou forcée de différentes parcelles en un seul tenant afin d'assurer une redistribution rationnelle des sols (cf. Vocabulaire juridique, Cornu) ;

Considérant qu'il est incontestable que l'apport des terrains ainsi que l'attribution des nouveaux lots d'un tel projet de remembrement déclenchent des radiations et des nouvelles inscriptions au registre cadastral; que dès lors, ces opérations foncières représentent indubitablement une cession de biens et une acquisition de biens au sens de l'alinéa 1a de l'article 102 L.I.R. ;

Considérant qu'il s'ensuit que la date d'acquisition des nouveaux lots reçus en échange se situe au 23 décembre 2009, date de l'acte de remembrement ;

Considérant que les réclamants font également valoir qu'un échange de terrains à l'occasion d'un remembrement effectué en vertu d'une loi ne serait pas à considérer comme réalisation de terrains; qu'ils citent dans ce sens que « par remembrement effectué en vertu d'une loi, il y a lieu d'entendre également les remembrements librement opérés par les parties intéressées dans le cadre d'une procédure spéciale prévue par une loi (suivant études fiscales, n°116/117/118/119 de novembre 1999, «Régime d'imposition des plus-values générées par la réalisation de biens du patrimoine privé » par Paul Lauterbour, point 8.7, page 101.; qu'en espèce, le remembrement était manifestement un « remembrement urbain » qui s'inscrit dans le cadre des articles 63 et suivants de la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain ;

Considérant qu'en vertu de l'article 102 alinéa 9 L.I.R. l'échange de terrains lors d'un remembrement effectué en vertu d'une loi n'est pas à considérer comme réalisation des terrains au sens du présent article, même si l'échange est réalisé moyennant paiement d'une soulte en espèces ;

Considérant que le chapitre 10 de la circulaire L.I. R. n° 99ter/1 du 29 décembre 1994 concernant l'imposition des plus-values immobilières suite aux modifications contenues dans la loi du 6 décembre 1990 portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects et dans les règlements d'exécution, précise que le remembrement vise la réunion en une ou plusieurs grandes parcelles de petites parcelles dispersées en vue d'améliorer rationnellement la productivité et la mise en valeur de terrains agricoles exploités ;

Considérant qu'il s'agit en effet plus particulièrement des remembrements effectués en exécution de la loi modifiée du 25 mai 1964 concernant le remembrement des biens ruraux et visant exclusivement les terrains exploités dans le cadre d'une exploitation agricole, forestière et viticole ;

Considérant que la loi précitée prévoit « expressis verbis » aux articles 41 et suivants que certains frais sont supportés par l'Etat par le biais d'un fonds spécial dénommé « Fonds de remembrement des biens ruraux »; que l'entretien et la réparation des chemins d'exploitation, voies d'eau et autres ouvrages d'art non privés, créés ou maintenus lors du remembrement ainsi que des éléments de verdure bordant les chemins sont assurés par les communes; que l'Etat participe à ces frais suivant un taux à fixer par règlement grand-ducal ;

Considérant que le chapitre IV de cette même loi, traitant les échanges amiables d'immeubles ruraux non bâtis (au sens de l'article 3), introduit un régime spécial, à condition que les actes portent mention expresse qu'ils sont faits par application de la présente loi, exemptant de tous droits de timbre, d'enregistrement et d'hypothèques les actes d'échange proprement dits, ainsi que tous les actes et formalités exclusivement destinés à préparer ou à exécuter ces actes d'échange ;

que l'Administration du cadastre prête gratuitement son concours et que les soultes, le cas échéant, sont également exemptes de tous droits d'enregistrement et d'hypothèques dans la mesure où elles ne dépassent pas le tiers de la valeur la moins élevée donnée en échange ;

Considérant que le chapitre V de la loi modifié du 3 juin 1964 portant l'intitulé « Dispositions fiscales» reprend l'exemption de tous droits de timbre, d'enregistrement, de transcription et d'hypothèque et l'étend aux soultes et aux indemnités pour plus-values et moins-values, dues à l'occasion des opérations de remembrement ;

Considérant que les remembrements suivant acte numéro 958 du 23 décembre 2009 n'ont pas été effectués en vertu de la loi modifiée du 3 juin 1964 et partant ne bénéficient pas du régime spécial y instauré ;

Considérant que la loi du 4 août 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain ne prévoit ni de régime spécial, ni d'exemption de tous droits de timbre, d'enregistrement, de transcription et d'hypothèque; que d'ailleurs l'acte de remembrement du 23 décembre 2009 a été soumis aux droits de timbre, d'enregistrement, de transcription et d'hypothèque ;

Considérant que la loi du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes n'est également pas applicable en l'espèce ;

Considérant qu'il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'article 102 alinéa 9 L.I.R. ne sort pas ses effets en l'espèce et que, partant, le bénéfice de spéculation réalisé lors de la vente d'un terrain en date du 26 novembre 2010 est imposable aux termes de l'article 99bis alinéa 1 n° 1 L.I.R. (sont imposables les réalisations de biens récemment acquis à titre onéreux; que les biens sont censés récemment acquis lorsque l'intervalle entre l'acquisition et la réalisation ne dépasse pas deux ans pour les immeubles) ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ; (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 18 février 2013, les époux ... ont fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de « *la décision N° C 17449 du rôle du 25 janvier 2013 de Monsieur le Directeur de l'Administration des Contributions Directes respectivement contre leur bulletin d'imposition sur le revenu du 8 février 2012 pour l'année d'imposition 2010* », le dispositif de leur requête demandant toutefois seulement de « *réformer la décision attaquée, sinon de l'annuler* », de sorte que le tribunal a soulevé lors de l'audience publique la question de la portée exacte du recours et, le cas échéant de la recevabilité du recours dans la mesure où celui-ci porterait contre le bulletin d'imposition, question à laquelle le litismandataire présent répondit en affirmant vouloir déférer au tribunal tant la décision directoriale que le bulletin d'imposition.

Quant à la recevabilité

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt.

En vertu de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996, un bulletin d'impôt peut uniquement être directement déféré au tribunal administratif lorsqu'une réclamation au sens du paragraphe 228 AO ou une demande en application du paragraphe 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande. Par contre, lorsque le directeur a statué sur la réclamation par une décision définitive, le recours est irrecevable pour autant qu'introduit directement contre ledit bulletin[1].

Dans la mesure où, en l'espèce, le directeur a pris position suite à la réclamation introduite en date du 8 février 2012, il y a lieu de retenir l'irrecevabilité du recours pour autant qu'il est dirigé directement contre le bulletin d'imposition sur le revenu déféré.

Quant à la recevabilité du recours dans la mesure où il tend à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur du 25 janvier 2013, il échet de rappeler que conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi précitée du 7 novembre 1996 le tribunal est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'imposition.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours en annulation, introduit à titre subsidiaire.

[1] cf. trib. adm. 6 janvier 1999, n° 10357 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 727 et autres références y citées.

Quant au fond

A l'appui de leur recours, les époux ... expliquent avoir été en 2007 entre autres propriétaires du terrain numéro … « ... » à ... d'une contenance de 16 ares 49 centiares et du terrain numéro ... « rue ... » à ... d'une contenance de 8 ares 15 centiares, ces deux terrains ayant été acquis respectivement en 1989 et en 1991.

Dans le cadre d'un projet de lotissement, les époux ..., ensemble avec les propriétaires de terrains avoisinants, auraient procédé à une opération ayant pour objet la cession, respectivement l'acquisition entre les différents propriétaires des surfaces en vue de la réalisation des infrastructures du lotissement, afin que les propriétaires dont les terrains devaient accueillir moins d'infrastructures acquérraient du terrain de ceux qui y contribuaient plus, opération réalisée sur base d'un acte sous seing privé signé le 21 mars 2007 par les différents propriétaires et d'un acte notarié qualifié d' « acte de remembrement» du 23 décembre 2009.

A cette occasion, les époux ... se seraient vus attribuer entre autres le terrain numéro ... « ... » d'une contenance de 2 ares 85 centiares et le terrain numéro ... « ... » d'une contenance de 1 are 1 centiare qui formaient une partie respectivement de l'ancien terrain numéro ... et de l'ancien terrain numéro ... qui leur appartenaient auparavant.

A la suite de cet acte de remembrement, les demandeurs auraient été imposés pour l'année 2009 sur la plus-value réalisée à raison des terrains leur attribués dans le cadre du remembrement urbain auquel ils ont participé, l'administration des Contributions directes ayant en effet assimilé le remembrement à un échange.

Par acte de vente en date du 26 novembre 2010, les époux ... vendirent les terrains numéro ... et numéro ... afin de couvrir en partie la part leur revenant dans le financement des travaux d'infrastructure pour la réalisation du lotissement au lieu-dit « ... ».

Or, suite à cette vente, ils ont été imposés au titre d'un bénéfice de spéculation qu'ils auraient réalisé sur cette vente alors qu'ils auraient revendu lesdits terrains avant l'écoulement d'un délai de deux ans à compter de leur acquisition.

Les époux ... contestent toutefois l'existence d'un quelconque bénéfice de spéculation dans leur chef en faisant plaider que si l'article 102 (1a) de la loi modifiée du 4 novembre 1967 sur l'impôt sur le revenu (LIR) prévoit certes qu'un échange de biens est à considérer comme cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange et que s'ils ont certes signé le 23 décembre 2009 un acte notarié intitulé « acte de remembrement », ils n'auraient toutefois, à travers cet acte, pas procédé à un échange au sens de l'article 102 (1a) LIR, mais à une opération de remembrement, c'est-à-dire à une opération *sui generis* qui ne serait assimilable ni à une vente ni à un échange.

A cet égard, les demandeurs soulignent tout particulièrement que dans cette opération il n'y aurait qu'une seule et même personne, à savoir eux-mêmes, qui était propriétaire du bien avant et après l'acte, à savoir les terrains numéros ... et ... qui faisaient partie des anciens terrains numéros ... et ... ; aussi, comme ils étaient restés propriétaires des terrains qu'ils avaient acquis en 1989 respectivement 1991, il ne saurait être question d'échange puisqu'en matière d'échange, on ne pourrait pas échanger un bien tout en restant propriétaire de ce même bien par la suite, ne fut-ce qu'en partie.

Ils relèvent qu'en outre l'article 102 (9) LIR disposerait explicitement que l'échange de terrains lors d'un remembrement effectué en vertu d'une loi ne serait pas à considérer comme réalisation des terrains au sens de l'article 102 (1a) ; or, l'opération réalisée par eux constituerait manifestement un remembrement urbain au sens des articles 63 et suivants de la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain, de sorte qu'elle ne serait pas assimilable à un échange.

La partie étatique, de son côté, maintient qu'il résulterait de l'acte de vente notarié du 26 novembre 2010 que les époux ... auraient acquis les terrains en question aux termes d'un acte de remembrement du 23 décembre 2009, tandis qu'il résulterait encore du dossier fiscal des demandeurs que le bureau d'imposition avait imposé la plus-value dégagée suite au remembrement en 2009 et que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2009 n'avait pas fait l'objet d'une réclamation de la part des demandeurs, de sorte que l'acquisition à titre onéreux des deux terrains en 2009 n'avait pas été remise en cause par les parties et que l'imposition relative à l'année 2009 serait coulée en force de chose décidée.

Elle en conclut que les époux ... auraient manifestement réalisé un bénéfice de spéculation imposable au sens de l'article 99bis, alinéa 1,1) LIR.

A titre subsidiaire, l'Etat soutient que l'opération de remembrement du 23 décembre 2009 constituerait un échange de biens au sens de l'article 102, alinéa 1.a) LIR, et il écarte l'article 102, alinéa 9 LIR au motif qu'il résulterait de la doctrine que sur le plan de l'exécution pratique seule la catégorie de terrains agricoles et forestiers serait visée par l'exemption y inscrite. Or, comme en l'espèce, le remembrement aurait été effectué en application de la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain, l'article 102, alinéa 9 LIR ne serait pas applicable en l'espèce et que le bénéfice de spéculation réalisé lors de la vente du 26 novembre 2010 serait imposable aux termes de l'article 99bis, alinéa 1,1) LIR.

Aux termes des articles pertinents, à savoir les articles 99bis, alinéa 1, 102 alinéa 1a) et 109, alinéa 9 LIR, étant relevé que les dispositions de l'article 102 LIR sont à observer en vue notamment de l'application de l'article 99bis[2] :

« *(1) Sont imposables aux termes du présent article les bénéfices résultant des opérations de spéculation ci-après spécifiées pour autant qu'ils ne sont pas imposables dans une catégorie de revenus visée sub 1 à 7 de l'article 10 :*

1. Les réalisations de biens récemment acquis à titre onéreux. Les biens sont censés récemment acquis lorsque l'intervalle entre l'acquisition ou la constitution et la réalisation ne dépasse pas:

a) deux ans pour les immeubles;

---

[2] Art. 102, 1) LIR.

b) six mois pour les autres biens. (...) »

« *L'échange de biens est à considérer comme cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange. Le prix de réalisation du bien donné en échange correspond à sa valeur estimée de réalisation* ».

et :

« *L'échange de terrains lors d'un remembrement effectué en vertu d'une loi n'est pas à considérer comme réalisation des terrains au sens du présent article, même si l'échange est réalisé moyennant paiement d'une soulte en espèces. Toutefois, lorsque la soulte reçue dépasse la valeur du terrain reçu en échange, l'échange est à considérer comme réalisation* ».

Il est en l'espèce constant que la plus-value actuellement litigieuse, telle qu'imposée par le bureau d'imposition, imposition confirmée par le directeur dans la décision déférée, a été considérée comme bénéfice de spéculation au sens de l'article 99bis LIR précité, au motif que ces gains auraient été réalisés suite à la cession de biens récemment acquis - c'est-à-dire dans un délai de moins de 2 ans - à titre onéreux, l'administration des Contributions directes situant cette acquisition au 23 décembre 2009, date d'un acte de remembrement notarié.

Il est encore constant en cause, tel que cela ressort de la convention de remembrement sous seing privée du 21 mars 2007, que cette opération s'inscrit dans le cadre de la réalisation d'un plan d'aménagement particulier au lieu-dit « ... » à ..., ayant fait l'objet d'une approbation définitive du conseil communal de ... en date du 2 août 2006 et d'une approbation de l'autorité de tutelle du 21 novembre 2006, de sorte que cette opération de remembrement doit être considérée - ce qui n'est d'ailleurs pas contestée en l'espèce - comme relevant juridiquement des articles 63 et suivants de la loi modifiée du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain, dispositions relatives au remembrement urbain, lequel est défini par l'article 63 comme étant « *une opération d'exécution d'un plan d'aménagement général ou particulier qui consiste à remodeler un parcellaire existant de façon à le faire concorder aux dispositions du plan d'aménagement à réaliser* ».

Il résulte encore des travaux parlementaires afférents[3], qu'une telle opération consiste à réaliser, dans le cadre de la mise en oeuvre d'un projet d'aménagement général ou d'un projet d'aménagement particulier, des échanges de parcelles de terrains en vue d'aboutir à une nouvelle structure foncière répondant aux objectifs du projet d'aménagement en question, l'opération procédant dans un premier temps par la mise en commun de tous les fonds compris dans le périmètre de l'aire à remembrer.

[3] Voir Projet de loi concernant le développement urbain et l'aménagement communal, doc. parl. 4486-3, Commentaire des articles, ad. art. 61 et 62.

Ensuite, les surfaces réservées le cas échéant par le projet d'aménagement à réaliser à des constructions ou usages publics sont mises à part et un nouveau lotissement des parcelles restantes est établi de façon à ce que chaque propriétaire reçoive, en échange de son apport, une ou plusieurs parcelles conformes au projet d'aménagement, de surface et de valeur proportionnelles à celles du ou des terrains qu'il a mis dans la masse. De préférence chaque propriétaire obtient une ou des parcelles située(s) au même endroit que celle(s) dont il a fait l'apport. De même que la législation concernant le remembrement des biens ruraux, la loi modifiée du 19 juillet 2004 prévoit la possibilité de payer une soulte lorsqu'il s'avère impossible d'aboutir à une équivalence en valeur des immeubles à échanger.

Le tribunal note encore que le législateur a pris soin de préciser qu'un tel remembrement urbain peut s'effecteur soit sous forme de remembrement conventionnel ou « *d'échanges amiables*[4] », soit sous forme de remembrement légal, précision qui se retrouve encore au niveau des travaux parlementaires afférents qui relèvent que « *Le remembrement est formalisé par la transposition dans un acte authentique d'échange, administratif ou notarié, de l'accord intervenu entre tous les propriétaires concernés. Tel que le définissait très correctement le commentaire des articles afférents de la loi du 12 juin 1937 « le remembrement est l'acte par lequel l'immeuble lui-même est en quelque sorte supprimé, et remplacé par une parcelle nouvelle sur laquelle on transfère le droit de propriété et tout autre droit réel attaché à l'immeuble disparu*[5] ».

Il s'ensuit que le remembrement urbain, pratiqué en l'espèce sous la forme d'un remembrement conventionnel, est à considérer comme acte d'échange de biens immobiliers, partant conformément à l'article 102, alinéa 1a) LIR cité ci-dessus, à une opération réalisée en deux étapes, à savoir la cession à titre onéreux du bien donné en échange, suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange.

Il s'ensuit encore que la plus-value réalisée suite à l'aliénation des biens immobiliers acquis dans le cadre d'une telle opération de remembrement, considérée comme échange, moins de deux ans après ce remembrement serait *a priori* imposable aux termes de l'article 99bis LIR en tant que bénéfice de spéculation.

Toutefois, tel que relevé à juste titre par les époux ..., l'article 109, alinéa 9 LIR ne considère pas, par exception, « *l'échange de terrains lors d'un remembrement effectué en vertu d'une loi* » comme constituant une réalisation au sens de l'article 99bis LIR.

Il convient à ce sujet, de constater, toujours à l'instar des époux ... et contrairement à la partie étatique, que la formulation générale de l'article 109, alinéa 9 LIR ne permet pas de limiter le champ d'application de celui-ci aux opérations de remembrement rural ou agricole ; or, les lois fiscales sont avant tout d'interprétation stricte, ceci dans le souci de garantir la sécurité juridique[6], de sorte à ne pas admettre d'interprétation allant au-delà ou en-deçà des termes clairs y employés : partant devant le texte légal clair et précis de l'article 109, alinéa 9 LIR il n'appartient pas au tribunal d'insérer des distinctions qui n'y figurent point.

---

[4] Art.63, 2e alinéa, loi modifiée du 19 juillet 2004.

[5] Voir Projet de loi concernant le développement urbain et l'aménagement communal, doc. parl. 4486-3, Commentaire des articles, ad. art. 63.

[6] Trib. adm. 6 juillet 2009, n° 23982, confirmé par arrêt du 15 juillet 2010, n° 25957C, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 6.

Le tribunal relève d'ailleurs que le délégué du gouvernement, pour toute justification de la restriction prônée, reprenant en ce point la motivation de la décision directoriale déférée, se repose sur un passage d'un article doctrinal libellé[7] comme suit : « *Conformément* à *l'article 102, alinéa 9 LIR, l'échange de terrains* à *l'occasion d'un remembrement effectué en vertu d'une loi n'est pas* à *considérer comme une réalisation des terrains. Cette règle s'écarte donc fondamentalement du traitement des opérations d'échange en général. Nous avons vu au sous-chapitre* 6.2. *que l'échange d'un bien est considéré comme réalisation du bien donné en échange et que la valeur estimée de la réalisation tient lieu de prix de réalisation du bien. L'article 102 alinéa 9 LIR ne parle pas formellement de terrains agricoles et forestiers. On admet cependant que sur le plan de l'exécution pratique seule cette catégorie est visée. Par remembrement effectué en vertu d'une loi, il* y a *lieu d'entendre également les remembrements librement opérés par les parties intéressées dans le cadre d'une procédure spéciale prévue en vertu d'une loi.* »

Or, cette affirmation, outre de ne pas être de nature à infirmer le texte clair et précis de l'article 109, alinéa 9 LIR est à resituer dans un triple contexte, à savoir, de première part, dans celui du chapitre de l'ouvrage en question, relatif au « *cas particulier des terrains agricoles et forestiers* », l'auteur n'y traitant que de questions relatives aux terrains agricoles et forestiers et non, par exemple, aux terrains urbains.

De seconde part, il convient encore de situer cet ouvrage, rédigé en 1999, dans son contexte temporel, à savoir avant la promulgation de la loi du 19 juillet 2004 concernant l'aménagement communal et le développement urbain, laquelle a modernisé et simplifié la procédure de remembrement urbain en y insérant les articles 63 et suivants précités, de sorte que pour des raisons évidentes l'auteur de l'article en question ne pouvait pas y faire référence.

Enfin, de troisième part, il convient de relever que l'auteur en question n'exclut pas de son analyse le remembrement urbain, mais considère qu'en pratique (« *On admet cependant que sur le plan de l'exécution pratique seule cette catégorie est visée* ») seuls seraient visés les terrains agricoles et forestiers, ce qui correspond à un constat empirique, la procédure de remembrement urbain, telle que prévue par l'ancienne loi du 12 juin 1937 concernant l'aménagement des villes et autres agglomérations importantes, n'ayant été utilisée que de très rares fois et ce sans avoir abouti à des résultats tangibles et avérés, de sorte des terrains urbains remembrés n'avaient en pratique effectivement jamais pu être concernés par les dispositions fiscales sous discussion.

Les travaux parlementaires ayant abouti à la loi du 19 juillet 2004 exposent ainsi à cet égard que « *Le remembrement urbain en tant qu'outil de l'aménagement communal est déjà prévu par la loi de 1937. Force est cependant de constater que cet outil n'a été que très rarement utilisé, peut- être à cause de la complexité de son exécution.* (...) *En effet, cette procédure a été rarement entamée parce qu'elle s'est avérée très longue et très lourde et que la pratique a fait ressortir qu'en fin de compte elle n'aboutissait à un résultat qu'au cas où en fin de procédure les parties impliquées marquaient leur accord. Dans les cas où le désaccord entre parties concernées persistait, même la procédure du remembrement ordonné par le Ministre de l'Intérieur n'avait pas de chance d'aboutir*[8] ».

---

[7] P. Lauterbour , «*Régime d'imposition des plus-values générées par la réalisation de biens du patrimoine privé* », Etudes fiscales, 116, 117, 118, 119, novembre 1999, point. 8.7, p. 101.
[8] Voir Projet de loi concernant le développement urbain et l'aménagement communal, doc. parl. 4486-3, exposé des motifs.

C'est partant à tort que l'administration des Contributions directes a considéré le remembrement tel que réalisé par acte notarié du 23 décembre 2009 comme une acquisition de terrains dont la vente subséquente dans un délai de moins de deux ans est susceptible de générer un bénéfice de spéculation au sens de l'article 99bis LIR.

Cette conclusion n'est pas énervée par le fait que les époux ... n'avaient pas réclamé contre leur imposition pour l'année 2009 et que cette imposition est partant coulée en force de chose décidée, alors qu'en vertu du principe de l'annualité de l'impôt, consacré notamment à l'article 1er LIR, la situation du contribuable doit être considérée pour chaque année d'imposition suivant des données et caractéristiques propres, établies du moment. Ainsi, les bases d'imposition du chef d'une année d'imposition sont à déterminer indépendamment de celles retenues pour une année d'imposition antérieure et ni l'autorité compétente ni le contribuable, ne sont ainsi liés par les appréciations antérieures de l'administration[9].

Etant donné qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « *taxateur* » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine de l'administration* » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* »[10] son rôle consiste à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt[11].

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur pour permettre au bureau d'imposition compétent de procéder à l'imposition conformément au dispositif du présent jugement avec les motifs à sa base.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours irrecevable pour autant qu'il est dirigé contre le bulletin d'imposition sur le revenu du 8 février 2012 pour l'année d'imposition 2010 émis par le bureau d'imposition de Mersch de l'administration des Contributions directes,

reçoit le recours en réformation en la forme dans la mesure où il est dirigé à l'encontre de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 25 janvier 2013, répertoriée sous le numéro C 17449 du rôle,

au fond, le déclare justifié,

---

[9] Voir trib. adm. 19 janvier 2011, n° 26701, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 15.
[10] Cf. doc. parl. 3940A², p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A⁴, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5.
[11] Trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2009, V° Impôts, n° 647.

partant réforme la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 25 janvier 2013 portant le numéro C 17449 du rôle pour avoir retenu que le bulletin entrepris serait conforme à la loi et aux faits de la cause, mais déclare au contraire que le bénéfice dégagé par les époux ... de la vente du 26 novembre 2010 des terrains numéro ... et numéro ... n'est pas à considérer comme bénéfice de spéculation au sens de l'article 99bis LIR,

par conséquent renvoie l'affaire devant le directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause conformément au présent jugement,

dit encore qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation,

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 10 mars 2014 par :

Marc Sünnen, premier vice-président,
Thessy Kuborn, premier juge,
Alexandra Castegnaro, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit s. Marc Sünnen